



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10435.720940/2010-42
ACÓRDÃO	3001-002.672 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NATURAL DA VACA ALIMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Exercício: 2009

PRINCÍPIO DA AUTOTUTELA. VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

O princípio da autotutela determina a anulação dos próprios atos pela Administração Pública em casos de ilegalidade.

Não existe violação a direitos adquiridos nesta hipótese, pois os direitos são adquiridos em face da lei, não contrariamente a ela.

Inaplicável o artigo 146 do CTN por não configurar mudança de critério jurídico no exercício do lançamento.

CERCEAMENTO DE DEFESA POR MOTIVAÇÃO / FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. INOCORRÊNCIA.

Não assiste razão ao contribuinte ao alegar o mesmo cerceamento de defesa quando o Despacho Decisório apenas aponta a concordância com os fundamentos de entendimentos anteriores da Administração, sem expressa menção dos dispositivos afetados pela conduta sujeito passivo, desde que tais documentos sejam parte do ato.

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. SÚMULA Nº 11 DO CARF.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

NÃO CUMULATIVIDADE DO COFINS. INSUMOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO E NÃO TRIBUTADOS NÃO GERAM DIREITO A CRÉDITO. VEDAÇÃO LEGAL EXPRESSA.

A lógica da não cumulatividade implica na possibilidade de tomar créditos decorrentes das entradas tributadas, reduzindo o efeito em cascata da tributação. Insumo não tributado ou tributado à alíquota zero não guarda

consigo carga a ser aliviada via direito creditório nas entradas, salvo disposição expressa em sentido contrário (ex. Lei 10.925/04).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar suscitada, vencidos os conselheiros Daniel Moreno Castillo, Wilson Antonio de Souza Correa e Larissa Cassia Favaro Boldrin, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor, em relação a rejeição da preliminar, a conselheira Francisca Elizabeth Barreto.

Sala de Sessões, em 18 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo – Relator

Assinado Digitalmente

Francisca Elizabeth Barreto – Presidente e Redatora Designada.

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Celso Jose Ferreira de Oliveira (suplente convocado(a)), Wilson Antônio de Souza Correa, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Daniel Moreno Castillo, Francisca Elizabeth Barreto (Presidente)

RELATÓRIO

Em prestígio ao princípio da economia processual e dada a correção do relato da DRJ de origem no seu respeitoso acórdão, transcrevo *em parte* trecho o mesmo (fls. 437 e 438) para que a situação posta seja adequadamente revelada para julgamento.

“Segundo o Relatório de Auditoria SRRF04(fl. 200/295), a Autoridade Fiscal, de acordo com o estabelecido na PORTARIA SRRF04 n° 405, de 23/08/2011, procedeu, com base nos elementos carreados nos respectivos processos administrativos e em consultas aos sistemas corporativos da RF13, a auditoria de procedimentos de diversos PER/DCOMPs apresentados pela impugnante à RF13, dentre eles o de nº 17319.74047.200810.1.1.11.8792, objeto do presente processo, referente ao 3o trimestre de 2009, ora em discussão;

2. O citado Relatório de Auditoria esclarece que a Autoridade Fiscal, após analisar os procedimentos realizados na análise anterior dos PER/DCOMP relacionados, efetuou nova verificação dos créditos solicitados pela impugnante, nos termos abaixo descritos;

3. Inicialmente, foi feita uma análise dos documentos carreados aos respectivos processos administrativos fiscais em decorrência do procedimento fiscal anterior - ao fim dessa análise, foi efetuada nova apuração dos créditos, com a confecção de novos documentos e planilhas;

4. O novo procedimento de apuração dos créditos baseou-se nos arquivos digitais fornecidos pelo contribuinte antes da transmissão dos PERs, condição estabelecida pelo art. 65 da Instrução Normativa RFB n* 900/2008 cuja redação foi dada pelo art. 1* da IN RFB n* 981/2009;

5. Os valores dos custos e despesas informados nos DACON entregues pela impugnante à Receita Federal do Brasil, que serviram de base de cálculo dos créditos do PIS e da COFINS não cumulativos, foram confrontados com os valores constantes nos arquivos digitais de notas fiscais apresentados previamente pela impugnante;

6. A Autoridade Fiscal teceu as seguintes considerações sobre os procedimentos utilizados pela contribuinte no preenchimento de seus DACONS:

a. a empresa vinculou toda a despesa de energia elétrica à receita não-tributada no mercado interno - Entretanto, tem que existir um rateio proporcional à receita bruta tributada no mercado interno e não-tributada no mercado interno, uma vez que a energia elétrica consumida foi utilizada na fabricação de produtos tributados (manteiga, margarina, dentre outros) e não-tributados no mercado interno por terem alíquota zero de acordo com o art. 1º da Lei n* 10.925/2004 (leite fluido pasteurizado ou industrializado, leite em pó integral, semi-desnatado ou desnatado, leite fermentado, bebidas e compostos lácteos, queijos tipo mozzarella, minas, prato, coalho, ricota, requeijão, provolone, parmesão, dentre outros);

b. A rubrica com os valores mais significativos utilizados pela impugnante em seus DACONS foi "Bens Utilizados como Insumos", representando 94,19% do total das rubricas informadas nos DACONS, uma vez que a empresa é do ramo industrial - as demais rubricas foram "Bens para Revenda", "Bens Utilizados como Insumos", "Serviços Utilizados como Insumos", "Despesas de Energia Elétrica", "Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda", "Devolução de Venda", e "Outras Operações com Direito a Crédito".

7. Sobre os procedimentos executados, explicou a Autoridade Fiscal:

a. O resultado da apuração de todas as rubricas está demonstrado no Anexo I - Demonstrativo de Apuração dos Créditos do PIS e da COFINS Não-Cumulativos. Os valores constantes da coluna "Arq. Digital de NF SEF/PE" (ReceitanetBX) foram limitados àqueles informados nos DACONS.

b. No Anexo I o crédito presumido apurado pela ERTSRRF04 foi todo alocado na coluna RTMI (insumos vinculados à receita tributada no mercado interno que gera direito apenas à dedução) e não na coluna RNTMI (que gera direito também ao ressarcimento), isto porque o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 estabelece que o crédito presumido será utilizado para dedução.

c. Foi utilizado rateio proporcional à receita bruta informada pelo contribuinte em seus DACONs para aplicar sobre a aquisição de custos, despesas e encargos comuns às receitas tributadas e não-tributadas no mercado interno. O Anexo IV - Demonstrativo dos Percentuais de Receita Bruta com Direito à Dedução e ao Ressarcimento das Contribuições demonstra o rateio proporcional às receitas brutas tributadas e não-tributadas no mercado interno.

d. O Anexo V confronta os valores solicitados nos PERs com os apurados pela ERTSRRF04 e com os deferidos indevidamente pela DRF/Caruaru;

e. O Anexo VI demonstra as aquisições de insumos efetuadas com alíquota zero e de pessoas jurídicas que não são cooperativas bem como não exercem atividade agropecuária e ainda não se referem a leite in natura resfriado, portanto, tais aquisições não geram direito a crédito nem básico nem presumido. Logo, tais aquisições foram excluídas da base de cálculo dos créditos, consoante art. 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

f. Não foram encontradas notas fiscais de aquisição de serviço de transporte (frete) ou de armazenagem vinculados a operações de venda dos produtos produzidos pela empresa (para fins de desconto de créditos do PIS e da COFINS não-cumulativos calculados sobre as despesas de armazenagem e frete na operação de venda quando o ônus for suportado pelo vendedor;

g. O Anexo VII - Devolução de Vendas Sujeitas à Incidência Não-Cumulativa demonstra os bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha sido tributada pela não-cumulatividade;

h. Tendo em vista que os produtos de origem animal ou vegetal adquiridos de pessoas físicas, de cooperativas, de pessoa jurídica que exerce atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária, de pessoa jurídica que transporta, resfria e vende leite in natura a granel são utilizados na fabricação de produtos classificados no capítulo 4 da NCM, e em conformidade com o que dispõe o artigo 8º, §3º, inciso I da Lei nº 10.925/2004, o crédito presumido nas aquisições foi apurado aplicando-se 60% da alíquota prevista para o PIS e COFINS - Os artigos 1º e 2º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005 dispõem que o crédito apurado dessa forma não pode ser objeto de pedido de compensação ou de ressarcimento, de que tratam as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, servindo apenas para dedução das contribuições do PIS e da COFINS não-cumulativas apuradas;

i. Para efeitos didáticos, o Anexo II - Cálculo do Crédito Presumido foi dividido em três planilhas: (a) aquisição de leite in natura, de pessoa física; (b) aquisição de

leite in natura e demais insumos de cooperativa ou pessoa jurídica agropecuária e (c) aquisição de leite in natura de pessoa jurídica não cooperativa que exerce atividade de transporte, resfriamento e venda de leite a granel - Estes créditos não são créditos básicos, mas sim créditos presumidos, logo não podem estar alocados na rubrica de bens utilizados como insumos;

8. Diante da nova apuração efetuada, foi prolatado novo Despacho Decisório (fls. 300/302), que decidiu "...REVISAR DE OFÍCIO o Despacho Decisório DRF/Caruaru/PE nº 519, de 19 de outubro de 2010; de forma a ALTERAR o valor a ser ressarcido do saldo do PIS não-cumulativo, referente ao 3º trimestre de 2009, para o valor de R\$ 105.566,23" – O Despacho Decisório anterior (fls. 008/011) havia deferido ressarcimento no valor de R\$ R\$ 472.211,12;"

No curso do processo e no seu recurso voluntário, em síntese, o contribuinte argui a nulidade do ato administrativo revisor do lançamento tributário, haja vista o caráter homologatório do Despacho Decisório e da quebra da segurança jurídica. Alegou, ainda, o cerceamento de defesa, haja vista que o Despacho Decisório revisor limitou-se a apresentar, como fundamentação, apenas a indicação de outro ato administrativo como fundamento.

Alegou a ocorrência de prescrição intercorrente, dado o lapso temporal entre o acórdão da DRJ e o julgamento final do CARF. No mérito, o contribuinte afirma apurar as contribuições sociais pela sistemática da não cumulatividade, e que por tal razão, possui o direito de apropriar créditos nas entradas de todo e qualquer insumo essencial para a sua atividade econômica, sem restrição alguma.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro, **Daniel Moreno Castillo** – Relator

1. Tempestividade.

O recurso voluntário é tempestivo e, por isso, conheço do mesmo.

2. Revisão de Despacho Decisório em pedido de ressarcimento. Impossibilidade, salvo nos casos do artigo 149 do CTN. Erro de direito.

Como restou evidente pelo relatório, a situação fática é de um contribuinte que entrou com um pedido de ressarcimento de PIS não cumulativa, após ter apurado as suas devidas contribuições como entendia ser a adequada aplicação normativa aos fatos ocorridos. Declarou todas as operações regularmente, ainda que possa haver divergência em relação à classificação jurídico-tributária de alguns dos fatos, não existindo nos autos qualquer elemento de prova, afirmação ou convicção de fraudes, omissões e outras ilegalidades.

A autoridade competente, após proceder com a análise do pedido de ressarcimento do contribuinte, emitiu o Despacho Decisório de folhas 8 a 11 (25/11/2010 – ciência fl. 194) e

deferiu parcialmente o mesmo, tendo procedido com duas glosas relativas a insumos submetidos a alíquota zero. Após a tramitação administrativa da rigorosa aferição em relação à existência, ou não, de débitos tributários sem a exigibilidade suspensa, o valor da restituição foi devidamente creditado em conta corrente do contribuinte.

Ou seja: todos os elementos de prova sempre estiveram à disposição do Fisco para as devidas verificações, **inexistindo alteração sobre os fatos prestados pelo contribuinte**.

Em 23/08/2012 (fls. 300 a 302), nova autoridade procede com a Revisão de Ofício do Despacho Decisório anterior, e após auditoria processual, reduz significativamente o quantitativo de créditos anteriormente homologados em favor do contribuinte, ao ponto em que determina que se proceda com o lançamento de ofício da diferença apurada em auditoria específica realizada pela Receita Federal (fls. 200 e seguintes).

Posta a questão fática, a questão jurídica que necessita ser enfrentada inicialmente é quanto à possibilidade jurídica e validade desse ato revisor e qual seria a extensão dos efeitos que poderiam irradiar para o contribuinte.

Não se olvida a possibilidade de a Administração Pública revisar os seus atos administrativos em geral, desde que preenchidos os requisitos legais para tanto e respeitados os direitos adquiridos.

A decisão homologatória constante do Despacho Decisório original declara definitivamente o direito creditório de origem tributária que homologa a favor do contribuinte, salvo nos casos de fraude, dolo, simulação, ação ou omissão dos sujeitos da relação tributária, todas razões de fato, hipóteses não configuradas, alegadas ou comprovadas no presente caso.

O Despacho Decisório é um ato administrativo tributário e, por isso, as especificidades de ambos os ramos (Administrativo e Tributário) devem ser acomodadas

Aplicando-se as disposições atinentes ao lançamento tributário aos Despachos Decisórios em matéria tributária de ressarcimento, outra face da moeda da exação, pode-se verificar que o artigo 149 do CTN é atraído ao caso concreto. O mesmo restringe de forma expressa, em conjunto com o artigo 145 do mesmo diploma legal, as possibilidades em que, **em respeito à segurança jurídica do contribuinte**, podem dar azo à revisão do ato administrativo de lançamento ou, no caso, Despacho Decisório.

Materialmente, se trata de uma garantia a direito fundamental da segurança jurídica, diversa daquela mais geral e destinada aos atos administrativos em geral, como é o caso da Lei 9.784/99. Assim, as disposições do CTN, como recepcionadas na condição de Lei Complementar e, ainda, em razão de se tratar de norma específica, devem prevalecer sobre as disposições do artigo 53 da Lei 9.784/99.

Não custa lembrar que o presente caso é de revisão de ofício para a piora da situação do contribuinte, e não para a melhora. Para os casos de melhora de situação decorrente

da revisão o contribuinte não precisa da proteção do CTN, podendo esse ato ser regido integralmente pelas disposições do artigo 53 da Lei 9.784/99, por exemplo.

Vejamos os dispositivos em questão:

Lei 9.784/99

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

CTN

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Então, há o direito de a Administração rever os seus próprios atos administrativos, de acordo com o artigo 53 da Lei 9.784/99, até mesmo por conveniência, menos alguns dos tributários, cuja proteção ao contribuinte, insculpida nos acima citados artigos do CTN, exige muito mais do que a mera conveniência administrativa a fim de viabilizar uma revisão de Despacho Decisório favorável ao contribuinte, com o conseqüente lançamento tributário da divergência apurada entre os atos.

Por outro lado, o artigo 53 da Lei 9.784/99 possui duas determinações no seu *caput*. A primeira guarda relação específica e restrita à anulação do ato, quando eivados de ilegalidade. No caso concreto, conforme se destaca do Despacho Decisório revisor (fl.302), a decisão foi de revisar de ofício, e não anular o ato por ilegalidade, o que faz presumir a licitude do primeiro despacho, que foi reformado quanto à forma de apurar e normas a serem aplicadas ao caso concreto por motivo alheio às informações prestadas pelo contribuinte.

Já a sua segunda parte, trata justamente da revogabilidade pela conveniência, inservível para efeitos tributários, mas com produção de outros efeitos administrativos. Ou seja: pode instaurar procedimento administrativo e apurar todos os fatos, inclusive funcionais, porém a apuração não produzirá efeitos tributários materiais concretos e negativos em relação ao contribuinte, salvo nos casos expressos do CTN.

Na primeira situação, elencada no artigo 145 do CTN, a norma complementar autoriza, como medidas que possibilitam a revisão do ato administrativo tributário do porte do lançamento, três medidas, além daquela prevista no artigo 146. Duas dessas medidas cabem ao próprio sujeito passivo e asseguram direito e garantia fundamental da ampla defesa, devido processo legal e contraditório administrativos (impugnação e recurso de ofício).

Já a terceira medida que autoriza a revisão do ato administrativo, assim como prevê o artigo 53 da Lei 9.784/99. Porém, na sua especialidade e hierarquia, restringe as possibilidades dessa revisão exclusivamente aos casos previstos no artigo 149 do próprio CTN, além do 146.

O artigo 149 do CTN é o responsável pela indicação das questões de erro fato que podem suscitar a revisão do ato administrativo tributário, uma vez que as questões de direito não podem servir como elemento fundamental para a revisão do ato.

Já o artigo 146 protege o contribuinte contra investidas da Administração que decorram de nova interpretação à mesma norma existente e mesmos fatos, de maneira que aquilo que anteriormente fora interpretado de forma mais favorável ao contribuinte, passa a ser aplicada para a revisão da lavratura de auto de infração ou Despacho Decisório mais gravoso para o mesmo.

A Administração ficará restrita à aplicação do novo entendimento apenas a outros fatos, que não aqueles inicialmente recortados pela autuação ou despacho. Não pode aplicar aos mesmos fatos, outra interpretação jurídica.

Já as questões de erro de direito são aquelas relacionadas à valoração jurídica atribuída pela autoridade administrativa aos fatos. Uma verdadeira falha na aplicação da norma legal ao caso concreto. Os fatos prestados pelo contribuinte no seu pedido de ressarcimento, permaneceram os mesmos, porém as normas e o recorte normativo realizado, não, além da própria aplicação da lei, que foi alterada.

Visando aclarar a distinção entre as questões de erro fato e direito, guardadas as devidas limitações da aplicação do precedente ao caso concreto, destaca-se o trecho do voto condutor do hoje Ministro Luiz Fux do STF, ao abordar a distinção que se busca, ainda que para aplicar a mesma a tributo diverso quando da sua época de STJ (Tema 387).

“8. A distinção entre o "erro de fato" (que autoriza a revisão do lançamento) e o "erro de direito" (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, *verbis*:

Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo).

'Erro de direito', por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva." (Paulo de Barros Carvalho, *in* "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446)

[...]

"O comando dispõe sobre a apreciação de fato não conhecido ou não provado à época do lançamento anterior. Diz-se que este lançamento teria sido perpetrado com erro de fato, ou seja, defeito que não depende de interpretação normativa para sua verificação.

Frise-se que não se trata de qualquer 'fato', mas aquele que não foi considerado por puro desconhecimento de sua existência.

Não é, portanto, aquele fato, já de conhecimento do Fisco, em sua inteireza, e, por reputá-lo despido de relevância, tenha-o deixado de lado, no momento do lançamento.

Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no artigo 146, do CTN, (...).

Neste art. 146, do CTN, prevê-se um 'erro' de valoração jurídica do fato (o tal 'erro de direito'), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que inexistente previsão de erro de direito, entre as hipóteses do art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento *anterior*." (Eduardo Sabbag, *in* "Manual de Direito Tributário", 1ª ed., Ed. Saraiva, pág. 707)"

Ao tentar subsumir o artigo 146 do CTN ao caso concreto, após esses ricos esclarecimentos, podemos compreender de forma clara que, uma vez tendo o primeiro Despacho Decisório deferido com duas ressalvas o direito creditório, aplicou o mesmo o direito posto, inclusive em relação aos insumos com alíquota zero (Leite em pó).

Esse artigo determina a vedação à alteração de critério jurídico, associada à proteção do contribuinte contra a possibilidade de o Fisco, pautado em nova interpretação das mesmas normas e fatos envolvidos, as aplicar a fatos já verificados por Despacho Decisório ou lançamento, atos esse que, por si mesmos, já que dependem da interpretação e aplicação concreta da legislação (subsunção).

Assim, o entendimento do Despacho Decisório revisor aplica novo entendimento jurídico ao mesmo conjunto de normas que deram suporte ao despacho revisado, alterando, com isso, o critério jurídico do lançamento original, o que é vedado pelo art. 146.

Já pelo viés do artigo 149, nenhuma das hipóteses aptas a viabilizar o quanto ocorrido está presente. Não há nenhum desconhecimento da existência dos fatos, nem tampouco houve impossibilidade da comprovação dos mesmos, ou mesmo alteração dos mesmos, a viabilizar a sua atração. Por outro lado, certamente que não se trata de caso em que tenha se verificado formalmente fraude, falta funcional, dolo, simulação ou outra ilicitude que, de toda sorte, não foi a fundamentação do ato **revisor** nos termos da segunda parte do artigo 53 da Lei 9.784/99.

Nesse sentido, firmo entendimento segundo o qual o Despacho Decisório revisor, de nº 435/2012 (fls. 300 – 302), não poderia ter procedido com a revisão do erro de direito ocorrido no primeiro Despacho Decisório nº 519/2010 (fls. 8 – 11) pela eventual má aplicação do direito posto aos fatos e, portanto, declaro o mesmo nulo. Da mesma forma, pela contagiosidade, declaro nulos os atos administrativos posteriores que no referido documento tenha se fundamentado, inclusive o auto de infração subjacente.

3. Cerceamento de defesa por fundamentação deficiente. Inocorrência.

O contribuinte argui a ocorrência de cerceamento de defesa no caso concreto, sob a alegação de que o Despacho Decisório revisor, de nº 435/2012 teria, entre outras alegações, cerceado o direito de defesa do contribuinte na medida em que o mesmo careceria de fundamentação ou motivação jurídica.

A fundamentação ou motivação jurídica é elemento central e princípio do direito administrativo, sendo a sua previsão indispensável, sob pena de nulidade, insculpida no artigo 93, inciso X da CF/88 e prontamente replicada pelo comando do artigo 50 da Lei 9.784/99.

Esse artigo 50, no seu parágrafo primeiro, exige que a motivação do ato administrativo seja:

“[...] explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.” (destacamos)

É o que ocorre no caso concreto, uma vez que o ato combatido faz referência expressa às conclusões da auditoria pela qual o processo de ressarcimento havia passado (ERTSRRF04), certo que nessa auditoria há plena fundamentação legal de cada um dos itens submetidos ao escrutínio do Fisco, descabendo a alegação de cerceamento por parte do contribuinte.

4. Prescrição intercorrente. Súmula nº 11 do CARF.

O contribuinte reclama sobre o tempo que leva a conclusão do processo administrativo, porém “não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal”, nos termos do Verbete Sumular nº 11 do CARF.

5. Não cumulatividade do PIS. Insumos adquiridos com alíquota zero não geram direito a crédito. Vedação legal expressa.

Caso ultrapassada a preliminar, adentrando ao mérito da tributação sugerida pelo Despacho Decisório revisor, a lógica da não cumulatividade implica na possibilidade de tomar créditos decorrentes das **entradas tributadas (essencialidade)**, reduzindo o efeito em cascata da tributação. Porém, de acordo com essa mesma lógica, insumo não tributado ou tributado à alíquota zero, bem como aqueles adquiridos de pessoa física, não guarda consigo carga a ser aliviada nas suas aquisições como crédito ao adquirente, salvo disposição expressa em sentido contrário (crédito presumido, p.ex.).

Trata-se de vedação legal expressa, prevista no artigo 3º, parágrafo segundo inciso II das Leis 10.833/02 e 10.637/02.

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: [...]

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como

insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição;

Não diverge desse entendimento a jurisprudência desse CARF, ora representado pela sua C. 4ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, com destaque adicionado:

Número do processo:10183.901792/2012-36

Turma:3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara:3ª SEÇÃO

Seção:Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão:Thu Mar 16 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação:Thu Apr 20 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009 PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE. **O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º).** Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção **Numero da decisão:**9303-013.887 **Decisão:**Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso. No mérito, negou-se provimento, por maioria de votos [...].

Nome do relator: FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO

Ou seja, ainda que o contribuinte requeira a atração de precedente do E. STJ que clareia a questão da essencialidade como elemento central do direito ao creditamento, a questão ora posta trata de vedação legal expressa ao creditamento. O corte adequado da questão é possibilitar crédito daquilo que entra onerado.

Também assiste razão ao acórdão da DRJ que, ao verificar relevante aquisição de insumos submetidos ao regime de crédito presumido das contribuições sociais, nos termos da Lei 10.925/04, entre os quais o leite e diversos dos seus derivados, todos de origem animal, fez aplicar o creditamento na forma presumida e limitada da lei.

Os insumos classificados no Capítulo 4 da NCM, quando adquiridos de pessoas físicas, de cooperativas, de pessoa jurídica que exerce atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária, de pessoa jurídica que transporta, resfria e vende leite in natura a granel,

a despeito de não sofrerem repercussão econômica do PIS/COFINS, geram direito ao creditamento nos termos e condições do artigo 8º e seu § 3º, inciso I da Lei 10.925/04.

Referida norma legal, regulando o direito ao crédito presumido decorrente dessas aquisições não tributadas e previsto no *caput* do artigo 8º, dá o direito de tomada de crédito presumido ao adquirente pessoa jurídica agro, inclusive cooperativa, que produza mercadorias de origem animal ou vegetal, incluídas no Capítulo 4 da NCM, no patamar de 60% da alíquota prevista para as contribuições, quando adquiridos de pessoa física, ou recebidos de cooperado pessoa física.

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do *caput* do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o **caput** e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18;

A auditoria realizada, que antecedeu ao Despacho Decisório revisor, segregou cada uma das entradas de acordo com a origem (PJ ou PF) e bem aplicou o redutor do crédito presumido e o rateio proporcional dos créditos para fins de abatimento nas respectivas apurações. A metodologia de rateio proporcional é aplicável não apenas quando a pessoa jurídica apure as contribuições, simultaneamente, tanto no regime cumulativo, quanto no não cumulativo, como também em decorrência da relação direta existente entre o insumo e a receita a ele associada.

Vejamos a disposição expressa dos parágrafos 8º e 9º do artigo 3º da Lei 10.833/03 e 10.637/02:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...]

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

Logo, não há reparos ao acórdão da DRJ que manteve a apuração dos saldos devedores via metodologia prevista em lei, o que impactou negativamente o montante anterior de créditos deferidos ao contribuinte.

O mesmo pode se afirmar em relação à aplicação das limitações à restituição do crédito presumido contida no ADI SRF nº 15/2005. Referida norma inferior e meramente interpretativa, interpreta a legislação tributária e, segundo o E. STJ está em consonância com o Ordenamento, tratando-se, portanto, de uma limitação legal.

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS PRESUMIDOS DECORRENTES DA LEI 10.925/04 COM QUAISQUER TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. CRÉDITOS NÃO PREVISTOS NA NORMA LEGAL AUTORIZADORA. ART. 11 DA LEI 11.116/05. DIREITO LÍQUIDO E CERTO NÃO EVIDENCIADO.

1. Recurso especial interposto nos autos de mandado de segurança, impetrado pela contribuinte com objetivo de ver reconhecido o direito de compensar seus créditos presumidos de PIS e de COFINS, oriundos da Lei 10.925/04, com quaisquer tributos administrados pela Receita Federal, nos termos do art. 16 da Lei 11.116/05. Aduz que são ilegais os atos regulamentares do Poder Executivo (Ato Interpretativo Declaratório 15/2005 e a Instrução Normativa SRF 660/2006) que se contrapõem a essa pretensão.

2. O direito à compensação tributária deve ser analisado à luz do princípio da legalidade estrita, em conformidade com o que dispõe o art. 170 do CTN: "A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública". Precedentes: AgRg no Ag 1.207.543/PR, de minha relatoria, PRIMEIRA TURMA, DJe 17/06/2010;

AgRg no AgRg no REsp 1012172/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 11/5/2010; AgRg no REsp 965.419/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 5/3/2008.

3. Dispõe o art. 16, inciso I, da Lei 11.116/05: "O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de: I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria".

4. A compensação autorizada pelo art. 16 da Lei 11.116/05 não contempla a utilização dos créditos presumidos disciplinados na Lei 10.925/04, o que, por si só, à luz do art. 170 do CTN, afasta o direito líquido e certo vindicado nesta impetração.

5. Além disso, a concessão de créditos presumidos pela Lei 10.925/04 tem por escopo a redução da carga tributária incidente na cadeia produtiva dos alimentos, na medida em que a venda de bens por pessoa física ou por cooperado pessoa física para a impetrante (cerealista) não sofre a tributação do PIS e da COFINS, ou seja, dessa operação, pela sistemática da não cumulatividade, não há, efetivamente, tributo devido para a adquirente se creditar.

6. Essa finalidade é suficiente para diferenciar esses créditos presumidos daqueles expressamente admitidos pela Lei 11.116/05, os quais são efetivamente existentes, por decorrerem da sistemática da não cumulatividade prevista nas Leis 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04. Aliás, a Lei 10.637/02 (com redação incluída pela Lei 10.865/04), em seu art. 3º, § 2º, inciso II, exclui de sua sistemática o crédito derivado "da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição".

7. Ademais, a própria Lei 10.925/04, em seus arts. 8º e 15, só prevê a utilização desses créditos presumidos para o desconto daquilo que for devido de PIS e de COFINS.

8. Portanto, os atos regulamentares expedidos pelo Poder Executivo ora impugnados pela recorrente, ao impedirem a compensação ora postulada, não inovaram no plano normativo nem contrariaram o disposto no art. 16 da Lei 11.116/05, mas, apenas explicitaram vedação que, como visto, já estava contida na legislação tributária vigente.

9. Recurso especial não provido.

(REsp n. 1.118.011/SC, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 24/8/2010, DJe de 31/8/2010.)

No mesmo sentido já se manifestou de forma unânime a 3ª Turma/Câmara desse CARF, a saber:

Numero do processo: 10120.004234/2005-36

Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 3ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Wed Feb 20 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação: Thu Apr 11 00:00:00 UTC 2019

Ementa: Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2004

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. COMPENSAÇÃO COM OUTROS TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL OU RESSARCIMENTO EM ESPÉCIE. IMPOSSIBILIDADE. O crédito presumido da agroindústria previsto no art. 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004 não se confunde com o crédito previsto no art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, ficando restrito o seu aproveitamento à compensação mediante abatimento das próprias contribuições para o PIS e a COFINS.

Numero da decisão: 9303-008.051

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Érika Costa Camargos Autran, que lhe deram provimento. (assinado digitalmente) Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício (assinado digitalmente) Vanessa Marini Ceconello - Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Nome do relator: VANESSA MARINI CECCONELLO

Por fim, no que toca ao pedido de atração do artigo 17 da Lei 11.033/04 ao caso concreto, cumpre esclarecer que o E. STJ firmou o **Tema 1.093**, esclarecendo que não há incompatibilidade do mesmo com a não cumulatividade e que o contribuinte pode apurar créditos relativos a insumos tributados que, na saída do produto final, não seja submetida à tributação.

“1. É vedada a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003).

2. O benefício instituído no art. 17, da Lei 11.033/2004, não se restringe somente às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado REPORTO.

3. O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor, portanto não permite a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003.

4. Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos.

5. O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica.”

Nesse sentido, o que restou determinado pelo precedente vinculativo é que os insumos tributados, de produto final (vendas) com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência das contribuições sociais, dão direito à preservação dos créditos à ele relativos. Por isso afastou a pretensão do contribuinte quanto à aplicação do referido artigo da maneira pretendida.

Dou provimento ao recurso voluntário para acolher a preliminar de nulidade do despacho decisório reformador. Caso ultrapassada a preliminar, nego provimento ao recurso voluntário para manter os termos do acórdão da DRJ.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo

VOTO VENCEDOR

Conselheira Francisca Elizabeth Barreto, Presidente e Redatora Designada.

O presente voto vencedor trata apenas da preliminar de nulidade do despacho decisório reformador, que foi rejeitada em votação pelo colegiado, pelos motivos abaixo expostos.

O relator acatava a referida preliminar por entender que a reforma do ato não se enquadrava em nenhuma das hipóteses de revisão previstas na legislação e por configurar mudança de critério jurídico.

Pois bem. A questão quanto à possibilidade de reforma do despacho decisório é bastante controversa no âmbito do CARF, sendo a posição dominante a que entende pela possibilidade de a administração pública rever a legalidade de seus atos, como se verifica nos acórdãos nº 9303-008.801, 3401-003.878, 3403-000.886.

Acórdão nº 9303-008.801 – CSRF / 3ª Turma

PRINCÍPIO DA AUTOTUTELA. VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

O princípio da autotutela determina a anulação ou revogação dos próprios atos pela Administração Pública em casos de ilegalidade, inoportunidade e inconveniência, conforme previsto nos artigos 53 e 54 da Lei nº 9.784/99.

Não há violação a direitos adquiridos em tal hipótese, pois os direitos são adquiridos em face da lei, não contrariamente a ela.

Inaplicável o artigo 146 do CTN por não configurar mudança de critério jurídico no exercício do lançamento.

Acórdão nº 3402-008.797 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. REVISÃO DE OFÍCIO. PRAZO.

Enquanto não expirado o prazo para a apreciação da declaração de compensação, é permitida a revisão de ofício de despacho decisório proferido com erro quanto à determinação do direito creditório. Inexiste qualquer ofensa aos direitos do administrado, mormente no caso em que sequer havia sido citado do despacho decisório original, o qual, portanto, não se aperfeiçoou.

Acórdão nº 3403-000.886 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária

REVISÃO DE LANÇAMENTO E ALTERAÇÃO DE FUNDAMENTOS JURÍDICOS. INOCORRÊNCIA.

A revisão de lançamento e conseqüente mudança de critérios jurídicos pressupõem, logicamente, a existência de ato administrativo tributário, seja lançamento, seja despacho decisório que decide a respeito de direito creditório em face da Fazenda Pública, não se enquadrando na hipótese a

prática destes atos em processos administrativos distintos, mesmo que contemporâneos e ainda que envolva a mesma matéria, não havendo que se falar em violação ao disposto no art. 146 do Código Tributário Nacional.

As razões para esse entendimento é o princípio da autotutela, que determina a anulação dos próprios atos pela Administração Pública em casos de ilegalidade, desde que obedecido o prazo decadencial de cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé.

A Súmula 473 do STF nos informa que a anulação de atos ilegais praticados pela administração pública não gera direitos por parte do particular. Isso porque não os direitos são adquiridos em face da lei, não contra ela.

O dever de revisão de ato administrativo ilegal decorre do princípio da legalidade e da igualdade, pois não se pode conceder direitos ilegais a determinados contribuintes em detrimento de toda a sociedade.

A revisão é o meio usado pela Administração para verificar da conformação do ato às prescrições legais, na forma de controle interno, para atestar a sua adequação ao ordenamento jurídico.

Sempre que a autoridade fiscal verificar irregularidade no deferimento do direito creditório, ela não só pode, como deve rever seu ato. Defender a impossibilidade de tal revisão, sob o argumento de proteção da segurança jurídica, ao invés de proteger o ordenamento e os direitos individuais, leva a uma desordem sistêmica, reproduzida na afronta à isonomia para aqueles contribuintes que estavam na mesma situação de fato e de direito e não tiveram o mesmo tratamento do lançamento ilegal.

Também não há que se falar de alteração de critério jurídico no caso concreto (art. 146, do CTN). O que ocorreu foi que no primeiro despacho decisório a fiscalização não dispunha de toda documentação a que teve acesso posteriormente, em virtude de procedimento de fiscalização. Assim, o pedido de ressarcimento foi concedido.

No entanto, de posse de todos os documentação carreada aos autos e verificando a ilegalidade do seu ato, corretamente refez os cálculos dos créditos e emitiu novo despacho decisório. Assim, não se trata de erro de direito, nem houve mudança de critério jurídico. Houve uma decisão sem ciência de todos os fatos, que foi corrigida.

Pelo disposto, a preliminar suscitada deve ser rejeitada.

Assinado Digitalmente

Francisca Elizabeth Barreto

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

DOCUMENTO VALIDADO